

WYNAGRODZENIE
PROFESJONALNEGO PEŁNOMOCNIKA
JAKO SZKODA ZWIĄZANA Z WYDANIEM WADLIWEJ
DECYZJI PODATKOWEJ

Ireneusz Krawczyk

1. Wstęp

Komplikacja stosunków społecznych i gospodarczych powoduje, że samodzielne prowadzenie spraw podatkowych zmniejsza szanse procesowe podatnika. Pamiętając o zasadach prowadzenia postępowania podatkowego i ciężących na organie podatkowym obowiązkach, należy brać pod uwagę przypadki nadużywania przez organy podatkowe swojej pozycji procesowej. Są one bowiem sędzią we własnej sprawie. Naturalną konsekwencją będzie dochodzenie w ramach odpowiedzialności odszkodowawczej, zwrotu zapłaconych kosztów pomocy prawnej, świadczonej przez profesjonalnych pełnomocników w przypadku, gdy roszczenia fiskusa okazały się niezasadne.

Generalne zasady odpowiedzialności odszkodowawczej reguluje art. 417 § 1 kc. Przepis ten odczytywany w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej powoduje, że zasadą jest ponoszenie przez Skarb Państwa odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej. Do przesłanek uzasadniających poniesienie odpowiedzialności przez Skarb Państwa należy zatem: 1) stwierdzenie, iż działanie organu wła-

dzy publicznej było obarczone niezgodnością z prawem, 2) wystąpienie szkody oraz 3) adekwatny związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy bezprawnym działaniem władczym a szkodą. Są to normy ogólne i ze swej istoty nie mogą bezpośrednio odpowiedzieć na pytanie, czy taką szkodę stanowi wynagrodzenie profesjonalnego pełnomocnika za reprezentowanie podatnika w postępowaniu podatkowym, w którym wydano wadliwą decyzję podatkową. Istotną kwestią jest także to, czy fiskus odpowiada odszkodowawczo także za wydanie decyzji nieostatecznej skorygowanej przez organ odwoławczy oraz czy stopień naruszenia prawa ma znaczenie dla zakresu odpowiedzialności odszkodowawczej.

2. Bezprawność działania przy wykonywaniu władzy publicznej – art. 417 § 1 kc. w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

W orzecznictwie Sądu Najwyższego ugruntowany jest pogląd, że dla dokonania oceny, iż zaktualizowała się przesłanka pierwsza (bezprawność) wystarczające jest uchylene szkodzącego rozstrzygnięcia administracyjnego w toku postępowania odwoławczego¹. Należy bowiem wskazać, że Sąd Najwyższy w uzasadnieniu przywołanej uchwały składu 7. sędziów z dnia 26 kwietnia 2006 r. podkreślił, iż rozstrzygnięcie zagadnienia odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa „(...) musi uwzględnić fakt obowiązywania (...) art. 77 ust. 1 Konstytucji. (...) W przepisie tym wyraża się myśl ogólną, że bezprawne wyrządzenie szkody przez władzę publiczną daje prawo do odszkodowania. Jest to prawo konstytucyjne”.

Potwierdzeniem ukształtowania się przedstawionej wyżej linii orzeczniczej jest również wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 czerwca 2010 r.², w którym Sąd po raz kolejny wyraził pogląd, że „(...) brak jest upoważnienia ustawowego i nie znajduje przekonującego uzasadnienia wiązanie odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa z wadliwościami nieostatecznej decyzji organów podatkowych, które noszą

1 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 lutego 2002 r., sygn. akt V CKN 1248/00, Lex nr 53725; uchwała 7. sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2006 r., sygn. akt III CZP 125/05, Lex nr 177095.

2 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 czerwca 2010 r., sygn. akt V CSK 422/09, Lex nr 602741.

znamiona «rażącego naruszenia prawa»”. W efekcie więc w judykaturze Sądu Najwyższego przesądzone, że każde naruszenie prawa przez organ administracji popełnione przy wykonywaniu władzy publicznej stanowi spełnienie przesłanki bezprawności aktualizującej odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa.

W istocie, mnogość sytuacji, które występują na gruncie postępowania odwoławczego (np. ujawnienie przez stronę istotnego dowodu, skutkujące uchynieniem decyzji organu I instancji dopiero na etapie odwoławczym), nie pozwalają na postawienie generalnej tezy, że każde uchynienie decyzji nieostatecznej, wypełniając co prawda dyspozycję bezprawności działania organu administracji, winno prowadzić do automatycznego zasądzenia odszkodowania. Przyczynienie się strony postępowania do wydania wadliwej decyzji nieostatecznej może bowiem zostać uwzględnione poprzez posłużenie się przez pozwanego Skarbu Państwa dostępnymi mu instytucjami prawa cywilnego (m.in. art. 362 kc. a w ostateczności art. 5 kc.).

W tej sytuacji nie sposób zaprzeczyć, że literalne brzmienie art. 417 § 1 kc. przewiduje formułę szeroką, uwzględniającą wszelkie możliwe przejawy działania władzy publicznej rzutujące w sposób szkodliwy na sytuację prawną podmiotu prawa i nie jest przy tym istotne, czy owa szkodliwość wynika z przymusowego wykonania rozstrzygnięcia, z wydania go z kwalifikowanym naruszeniem prawa.

W zaprezentowane wyżej podejście wpisuje się również w stanowisko wyrażone przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 lutego 2002 r.³, gdzie stwierdzono, że nie ma uzasadnienia pogląd, wyłączający szkody wyrządzone decyzjami uchylonymi w toku postępowania odwoławczego, gdyż istotne jest, że przesłankami odpowiedzialności są szkoda i jej przyczyna w postaci niezgodnego z prawem działania organu władzy publicznej. Sąd Najwyższy wyraźnie więc podkreślił, że „(...) co do zasady nie można wykluczyć powstania szkody w razie wydania aktu administracyjnego uchylonego następnie wskutek wniesienia środka odwoławczego”. Również w doktrynie wyrażono pogląd, że „(...) nie ma znaczenia forma działania, czy to, jaki organ i na którym szczeblu władzy wyrządził szkodę swym zachowaniem niezgodnym z prawem;

3 Sygn. akt V CKN 1248/00, Lex nr 53725.

art. 77 ust. 1 konstytucji łączy powstanie obowiązku odszkodowawczego w sposób kategoryczny z każdą sytuacją niezgodnego z prawem działania władzy publicznej”⁴.

3. Szkada – art. 417 § 1 w zw. z art. 361 § 2 kc. w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

Przepisy art. 417 § 1 kc. i art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nie ograniczają pojęcia szkody i nie wykluczają tym samym kompensacji określonych uszczerbków majątkowych. Pozwala to postawić tezę, że Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność za każdą formę szkody, która była wynikiem jego bezprawnego działania. Prowadzi to w konsekwencji do wniosku, że wynagrodzenie podmiotu świadczącego profesjonalną obsługę prawną w związku z postępowaniem podatkowym może być rozpatrywane w kategorii szkody poniesionej przez podatnika.

Również przepis art. 361 § 2 kc. nie definiuje szkody, posługuje się natomiast pojęciem straty, którą należy postrzegać jako obiektywny uszczerbek w majątku poszkodowanego⁵. „Stratą” jest bowiem „to, co się przestało posiadać”⁶. W literaturze wskazuje się z kolei, że „w języku potocznym przez szkodę rozumie się uszczerbek, pomniejszenie, utratę zarówno w sferze majątkowej, jak i niemajątkowej. Taki zakres definicji szkody jest najczęściej przyjmowany w nauce prawa cywilnego (...)”⁷.

4. Związek przyczynowo-skutkowy – art. 417 § 1 w zw. z art. 361 § 1 kc. w zw. z art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

Dla prawidłowego stwierdzenia istnienia związku przyczynowego konieczne jest badanie relacji przyczynowej w rozbiciu na dwa ogniwa:

4 E. Bagińska, Odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2007, nr 3, s. 51.

5 Por. stanowisko wyrażone w wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 12 maja 2009 r., sygn. akt XXV C 1415/08, oraz w wyroku Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. akt I ACa 512/10, Lex nr 756632.

6 Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/strata>

7 Z. Banaszczyk, [w:] K. Pietrzykowski (red.), Kodeks cywilny. Komentarz do artykułów 1-449¹¹, t. I, Warszawa 2008, s. 992-993; zob. również M. Kaliński, Szkada na mieniu i jej naprawienie, Warszawa 2008, s. 277 i n.

1) przesłanka odpowiedzialności – wypadek, 2) wypadek – szkoda, co należy wiązać z tym, że związek przyczynowy badany jest pomiędzy prawidłowo ustalonymi faktami prawotwórczymi (fakt wszczęcia postępowania; fakt wydania niezgodnych z prawem decyzji; fakt poniesienia wydatku). Wówczas, przy pomocy testu *conditio sine qua non* z jednoczesną selekcją następstw z punktu widzenia ich „normalności”, bada się, po pierwsze, czy „wypadek”, a więc zdarzenie, w którym ujawniło się niezgodne z prawem zachowanie sprawcy, jest normalnym następstwem tego zachowania będącego ustawową przesłanką odpowiedzialności, po drugie zaś, czy szkoda jest normalnym skutkiem owego zdarzenia ogniskującego w sobie czynnik szkodzący⁸.

Posługując się kryterium „normalności”, należy więc zauważyć, że normalnym następstwem wszczęcia postępowania podatkowego (kontrolnego) jest wydanie decyzji. Z kolei normalnym następstwem wydania decyzji jest podjęcie przez podatnika, wobec którego wydano decyzję, wszelkich możliwych działań, w tym zatrudnienie profesjonalnego pełnomocnika, mających na celu doprowadzenie sprawy do stanu zgodnego z prawem.

Kwestie związane z wynagrodzeniem profesjonalnego pełnomocnika jako szkodą rozstrzygane były rozbieżnie w orzecznictwie sądów powszechnych, które zastosowały wszelkie możliwe sposoby załatwienia sprawy, zarówno formalne (odrzućcie pozwu), jak i merytoryczne (oddalenie powództwa, zasądzenie). Istotny był przy tym rodzaj poniesionego uszczerbku, w którego poniesieniu strona powodowa upatrywała szkodę. W zależności więc od tego, który sąd rozpatrywał powództwo o odszkodowanie za niezgodne z prawem działanie przy wykonywaniu władzy publicznej, gdzie szkodę upatrywano w poniesieniu wydatku z tytułu zapłaty wynagrodzenia podmiotowi świadczącemu profesjonalną obsługę prawną w postępowaniu dotyczącym podatnika, w sposób rozbieżny interpretowano samą podstawę odpowiedzialności Skarbu Państwa w postaci niezgodnego z prawem działania przy wykonywaniu władzy publicznej, rozbieżnie kwalifikowano uszczerbek majątkowy w postaci przywołanego wynagrodzenia, wreszcie wypowiadano odmienne poglądy odnośnie do kwestii powiązania przyczyno-

8 *Vide* B. Lewaszewicz-Petrykowska, Wyrządzenie szkody przez kilka osób, Warszawa 1978, s. 67-69.

wo-skutkowego tego uszczerbku z wykonywaniem władzy publicznej. W konsekwencji sądy powszechne przyjmowały, że:

- droga sądowa jest niedopuszczalna, gdyż powód dochodzi zwrotu kosztów postępowania, które toczyło się przed organem administracji publicznej – co skutkowało odrzuceniem pozwu⁹,
- droga sądowa jest dopuszczalna, lecz pomimo wystąpienia szkody w postaci wydatku poniesionego tytułem wynagrodzenia i związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy tym wydatkiem a wykonywaniem władzy publicznej nie ma możliwości pociągnięcia Skarbu Państwa do odpowiedzialności odszkodowawczej z uwagi na brak bezprawności działania organu administracji publicznej, względnie, że przesłanka odpowiedzialności w postaci niezgodnego z prawem działania przy wykonywaniu władzy publicznej wprawdzie zachodzi, niemniej brak jest szkody i związku przyczynowo-skutkowego, gdyż powód żąda w istocie zwrotu kosztów postępowania, które toczyło się przed organem administracji publicznej – co w każdym wypadku skutkowało oddaleniem powództwa¹⁰,
- droga sądowa jest dopuszczalna, występuje przesłanka odpowiedzialności w postaci niezgodnego z prawem działania przy wykonywaniu władzy publicznej, powód poniósł szkodę w postaci wydatku z tytułu zapłaty wynagrodzenia należnego profesjonalnemu podmiotowi świadczącemu obsługę prawną, zachodzi związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy tak rozumianą szkodą a bezprawnym działaniem organu administracji publicznej – co skutkowało zasądzeniem roszczenia¹¹.

W pierwszym z przywołanych judykatów Sąd Okręgowy w Warszawie stwierdził, iż „powódka wykazała, że wobec bezprawności działania organu administracyjnego przy wydawaniu i wykonywaniu decyzji, poniosła konkretne straty w postaci wydatków na intensywną obronę prawną fachowców. (...) Państwo, co do zasady, może odpowiadać za

9 Postanowienie Sądu Okręgowego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 lutego 2008 r., sygn. akt V Cz 19/08.

10 Wyrok Sądu Okręgowego w Lublinie z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. akt II Ca 276/11.

11 Sąd Okręgowy w Warszawie w wyroku z dnia 12 maja 2009 r., sygn. akt XXV C 1415/08 oraz Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. akt I ACa 512/10, Lex nr 756632.

niezgodne z prawem decyzje. Przerzucenie ryzyka konsekwencji finansowych za uznane za bezprawne decyzje fiskusa na obywateli czy firmy, nie wydaje się stosowne w sytuacji, gdy angażują oni dla skutecznej obrony swoich racji kosztownych fachowców. Nie można tu mówić o nieadekwatności związku przyczynowego między szkodą a wydaną niezgodnie z prawem decyzją. (...) Wielkość odszkodowania musi uwzględniać kwoty wyłożone przez stronę na skuteczną obronę przed wadliwie wydaną decyzją. (...) Koszty poniesione przez powódkę na skuteczną – jak się okazało – obronę przed decyzją pozwanego, wydaną z naruszeniem prawa, są normalnym następstwem w tych okolicznościach. (...) Sąd nie znalazł podstaw do zakwestionowania utożsamiania przez powódkę szkody z kosztami poniesionymi przez nią na pomoc prawną w celu dochodzenia swych racji (...). Wskazywany przez powódkę uszczerbek majątkowy nie pozostawał poza granicami normalnego związku przyczynowego” (s. 6 uzasadnienia cytowanego wyroku).

W drugim z przywołanych judykatów Sąd Apelacyjny w Poznaniu podniósł natomiast, że „zasady doświadczenia życiowego wskazują, że bezskuteczność działań w zakresie samodzielnego dochodzenia swoich roszczeń wobec Skarbu Państwa zazwyczaj uzasadnia korzystanie z profesjonalnej pomocy prawnej. Oczywiście jest, że nie zawsze w takich sytuacjach, jak w rozważanej sprawie, poszkodowany ucieka się do pomocy fachowca. Przy dokonywaniu oceny normalności nie jest jednak konieczne ustalenie, że każdorazowemu zaistnieniu danej przyczyny towarzyszy badany skutek. Sformułowanie «normalne następstwo» nie musi oznaczać skutku koniecznego¹². Wobec tego wątpliwości pozwanego wyrażające się w istocie w zaprzeczeniu istnienia adekwatnego związku przyczynowego Sąd Apelacyjny uznał za bezzasadne. Brak było podstaw, w ocenie Sądu Apelacyjnego, do podzielenia stanowiska pozwanego, że dobrowolne poniesienie kosztów na profesjonalną pomoc prawną nie pozwalało ich uznać za szkodę. Dobrowolność poniesienia jakiegoś wydatku sama w sobie nie wyklucza możliwości uznania go za szkodę, pomimo tego, że szkoda to uszczerbek w majątku poszkodowanego, który nastąpił wbrew jego woli. Powód wprawdzie skutkiem swoich działań poniósł wydatki na wynagrodzenie doradcy, jednakże w okolicznościach faktycznych sprawy był on, w ocenie Sądu Apelacyjnego, do ich ponie-

12 Por. wyrok SN z 28 lutego 2006 r., sygn. akt III CSK 135/05, Lex nr 201033.

sienia zmuszony. Z prawdopodobieństwem graniczącym z pewnością można przyjąć, że gdyby nie fachowa pomoc, powód nie zdołałby w postępowaniu przed organami podatkowymi dowieść swoich racji. Innym zupełnie problemem pozostaje kwestia wysokości poniesionych wydatków. Przy uwzględnieniu stawek obowiązujących na rynku usług doradztwa podatkowego umowa, że wynagrodzenie doradcy będzie równe 4% uzyskanego w wyniku postępowania odwoławczego obniżenia zobowiązania powódki wobec Skarbu Państwa, nie wydaje się być wygórowane. Sąd Apelacyjny zwraca uwagę, że umowa obejmowała bardzo szeroki zakres działań (§ 2) począwszy od opracowania dokumentacji odwoławczej i uruchomienia procedur odwoławczych, a skończywszy na reprezentacji powódki przed organami skarbowymi (§ 3) i sądownictwem administracyjnym. Wymagało to zapoznania się z całą dokumentacją, dotychczas wydanymi decyzjami i podjęcia jak najkorzystniejszych, z punktu widzenia powoda, działań. To na pozwanym spoczywał ewentualny obowiązek (art. 6 kc.) wykazania, że szkoda była wygórowana, że powód przy zaangażowaniu niższych środków pieniężnych uzyskałby profesjonalną pomoc prawną z zakresu prawa podatkowego. Dowód taki nie został w sprawie w ogóle przeprowadzony. Okoliczność, że w świetle art. 264 i 265 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹³ wydatki poniesione w postępowaniu podatkowym przez stronę na wynagrodzenie pełnomocnika nie mogą być zakwalifikowane do kosztów postępowania, (...) nie wykluczało samo przez się ich dochodzenia w postępowaniu cywilnym, w procesie odszkodowawczym”.

5. Szkoda in concreto

Szkodą jest obiektywnie poniesiony uszczerbek majątkowy, a więc również wydatek, który przecież zmniejsza aktywa poszkodowanego. Nie jest więc zasadną odmowa uznania za szkodę obiektywnej poniesionej straty w postaci zapłaty wynagrodzenia należnego profesjonalnemu podmiotowi świadczącemu podatnikowi obsługę prawną w dotyczącym go postępowaniu podatkowym (kontrolnym) i egzekucyjnym. Za zasadnością tego poglądu, oprócz efektów wykładni literalnej art. 361

13 Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60.

§ 2 kc., przemawia również i ta okoliczność, że zestawienie treści obu paragrafów art. 361 kc. wyraźnie wskazuje na odrębność kategorii szkody i odszkodowania. O ile więc szkoda jest zjawiskiem obiektywnym, o tyle odszkodowanie jako rekompensata poniesionej obiektywnej szkody limitowane jest przez związek przyczynowo-skutkowy. Nie ma więc powodów, aby danemu uszczerbkowi majątkowemu odmawiać *a priori* charakteru straty, gdyż po pierwsze nie ma ku temu podstaw normatywnych, po drugie brak jest ryzyka automatycznego obciążenia odpowiedzialnością odszkodowawczą podmiotu, któremu zarzuca się wyrządzenie szkody, względnie przypisuje się odpowiedzialność za podmiot, który szkodę wyrządził, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie. Może się przecież okazać, że pomimo obiektywnie istniejącej szkody podmiot pociągnięty do odpowiedzialności *ex delicto* nie poniesie jej jednak na skutek braku związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy jego zachowaniem a szkodą.

Trzeba również w tym miejscu wyraźnie podkreślić, że omawiane wynagrodzenie w żadnym wypadku nie może być kwalifikowane jako koszt postępowania podatkowego. Sąd Okręgowy w Lublinie w wyroku z 18 czerwca 2011 r. wskazał, iż „w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że „(...) przepisy (...) Ordynacji podatkowej nie dają możliwości zwrotu stronie kosztów postępowania obejmujących wynagrodzenie zawodowego pełnomocnika, gdyż nie są to wydatki bezpośrednio związane z rozstrzygnięciem sprawy¹⁴. W doktrynie najczęściej przywoływane jest to stanowisko orzecznictwa (...)”¹⁵. Dodatkowo należy podnieść, że w postępowaniu podatkowym, inaczej niż w procesie cywilnym czy karnym, brak jest dwóch przeciwstawnych stron prowadzących ze sobą spór rozstrzygany przez właściwy organ. Nie ma więc możliwości „wygrania” postępowania podatkowego i uzyskania zwrotu kosztów w takim sensie, w jakim jest to możliwe w postępowaniu cywilnym. Gdyby natomiast przyjąć, że istnieje taka możliwość, a więc, że „stronami” postępowania podatkowego są podatnik i organ, wówczas ten drugi byłby „sędzią we własnej sprawie”, gdyż sam w sposób wład-

14 Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1717/06, Lex nr 291125.

15 Strona 38 uzasadnienia zaskarżonego wyroku.

czy orzekałby o wysokości obciążających go kosztów, co do których konieczność zwrotu wynikła z popełnionego przezeń deliktu.

Autor odrzuca więc możliwość orzekania przez organ podatkowy o zwrocie kosztów zastępstwa poniesionych w związku z postępowaniem podatkowym z dwóch podstawowych względów: po pierwsze dlatego, że koszty te stawałyby się wymagalne w związku z bezprawnym działaniem organu podatkowego, zaś o ich wysokości miałby orzekać on sam (a nie jest to przecież orzekanie o kosztach kserokopii dokumentów wydawanych na podstawie akt sprawy), po drugie natomiast z tego względu, że procedura podatkowa nie przewiduje kryteriów, według których organ powinien wydać postanowienie o kosztach postępowania obejmujące swym zakresem koszty profesjonalnego pełnomocnika, co w efekcie oznacza, że kwestie te wymykają się spod kontroli sądów administracyjnych, które badają prawidłowość aktów stosowania prawa tylko z punktu widzenia legalności.

W związku z powyższym nie powinno ulegać wątpliwości, że każda strata obiektywnie doznana przez powoda powinna zostać zbadana z punktu widzenia jej relacji przyczynowych ze zdarzeniem szkodzącym, bez czynienia w tym zakresie odgórnych założeń, w szczególności takich, że wydatek poniesiony tytułem wynagrodzenia należącego się profesjonalnemu podmiotowi za obsługę prawną świadczoną podatnikowi w postępowaniu podatkowym i egzekucyjnym nie może być uznany za szkodę w ujęciu prawa cywilnego, gdyż błędne przekonanie nakazuje go uznać za koszt tego postępowania.

6. Związek przyczynowo-skutkowy in concreto

Związek przyczynowy należy badać pomiędzy faktami adekwatnymi dla rozstrzygnięcia sprawy, tj. pomiędzy szkodą (stratą, uszczerbkiem) a prawidłowo zidentyfikowanym działaniem władczym, w którym ujawniło się niezgodne z prawem działanie przy wykonywaniu władzy publicznej.

Zdarzeniami relewantnymi z punktu widzenia przypisania odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbowi Państwa za niezgodne z prawem działanie przy wykonywaniu władzy publicznej są: uchwytny efekt

tego działania, dający się skwantyfikować jako zgodny albo niezgodny z prawem oraz szkoda poniesiona przez dochodzącego odszkodowania. Należy więc wyraźnie podkreślić, że samo wszczęcie postępowanie nie może być postrzegane w kategorii faktu, którego pozostawanie w adekwatnym związku przyczynowym ze szkodą należy badać. Dopóki bowiem nie zapadnie decyzja wieńcząca postępowanie, której zgodność lub niezgodność z prawem można stwierdzić, samo prowadzenie postępowania nie pozwala na wysuwanie żadnych roszczeń, w tym odszkodowawczych. Nie wiadomo bowiem, ze względu na brak decyzji, do wydania której ono zmierza, czy podejmowane w jego toku działania okażą się zgodne z prawem czy też z nim niezgodne.

Analizując problem z tej perspektywy należy stwierdzić, że zachodzi powiązanie przyczynowo-skutkowe pomiędzy wydaniem niekorzystnej dla podatnika decyzji podatkowej nieostatecznej, następnie zmodyfikowanej na jego korzyść przez organ odwoławczy (a więc niezgodnej z prawem), a zapłatą wynagrodzenia podmiotowi profesjonalnemu świadczącemu podatnikowi obsługę prawną w dotyczącym go postępowaniu podatkowym (kontrolnym) i egzekucyjnym. Przemawia bowiem za tym sama praktyka sądowa wypracowana w innych stanach faktycznych w związku z badaniem relacji przyczynowych pomiędzy faktami istotnymi dla uznania odpowiedzialności odszkodowawczej danego podmiotu i w związku z ustalaniem rozmiaru należnego odszkodowania, będąca wyrazem prawidłowego odczytania art. 361 § 1 kc. Sądy intuicyjnie badają przyczynowość w rozbiciu na dwa ogniwa, a więc: 1) przesłankę odpowiedzialności i czynnik szkodzący (tzw. wypadek), 2) wypadek i szkodę¹⁶. Tytułem przykładu wypada wskazać, że w sprawie o odszkodowanie za szkodę na osobie wyrządzoną ruchem mechanicznego środka komunikacji sąd cywilny rozpatruje związek przyczynowy pomiędzy ruchem pojazdu i wypadkiem (ogniwo pierwsze) oraz pomiędzy wypadkiem a szkodą na osobie (ogniwo drugie). Jeśli więc sąd cywilny dojdzie do przekonania, że normalnym następstwem ruchu pojazdu był wypadek (przykładowo zderzenie z pieszym), zaś normalnym skutkiem tego zderzenia była szkoda na osobie, samoistny posiadacz mechanicznego środka komunikacji zostanie obciążony obowiązkiem na-

16 Co jest aprobowane w doktrynie prawa – B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, Wyrządzenie szkody przez kilka osób, Warszawa 1978, s. 67-69.

prawienia szkody poniesionej przez poszkodowanego pieszego. Sąd cywilny nie będzie natomiast badał związku przyczynowego pomiędzy samym ruchem pojazdu a szkodą na osobie, a więc z pominięciem wypadku, tj. zderzenia się pojazdu z pieszym. Takie postawienie kwestii musiałoby bowiem, w każdym przypadku, doprowadzić do konkluzji, że obiektywnie powstała szkoda na osobie nie będzie podlegała naprawieniu, gdyż nie stanowi normalnego następstwa ruchu pojazdu.

Istnienie relacji przyczynowej należy badać pomiędzy wszczęciem postępowania podatkowego a wydaniem decyzji (pierwsze ogniwo), jak również pomiędzy wydaniem decyzji a szkodą (drugie ogniwo). Samo bowiem wszczęcie postępowania i jego prowadzenie, jeśli jego finalny efekt w postaci orzeczenia co do istoty sprawy nie zostanie uznany za niezgodny z prawem, nie może być uznane za działanie niezgodne z prawem. Nie będzie więc rodzilo odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa – ze względu na brak przesłanki bezprawności, ale nie będzie też można, opierając się na badaniu relacji przyczynowych pomiędzy nim a szkodą, z pominięciem „wypadku” w postaci wydania wadliwego orzeczenia, odpowiedzialności tej wykluczyć – ze względu na brak związku przyczynowo-skutkowego.

7. Podsumowanie

Dochodzenie odszkodowania rekompensującego zapłacone wygradzenia dla profesjonalnego pełnomocnika w realiach obecnych jest utrudnione. Należy przewidywać, że takie sprawy z biegiem czasu przestaną być incydentalne i będą naturalną konsekwencją wygrania sprawy przez podatnika. *De lege ferenda* można postulować, aby na koszty postępowania podatkowego składały się zryczałtowane koszty obsługi prawnej ponoszonej przez podatnika. W przypadku wyeliminowania rozstrzygnięcia podatkowego czy to w trybie zwykłym, czy trybach nadzwyczajnych organ podatkowy byłby zobowiązany do ich zapłaty na rzecz strony postępowania, która wygrała sprawę.